Deutscher Bundestag **Drucksache 17/8429**

17. Wahlperiode 17. 01. 2012

Unterrichtung

durch den Bundesrechnungshof

Bericht nach § 99 der Bundeshaushaltsordnung über den Vollzug der Steuergesetze, insbesondere im Arbeitnehmerbereich

Inhaltsverzeichnis

		Seite
0	**Zusammenfassung**	3
1	**Anlass und Gegenstand der Untersuchung**	4
2	**Rechtliche Grundlagen für den Gesetzesvollzug**	4
3	**Personaleinsatz und Anzahl der Steuererklärungen**	5
3.1	Feststellungen	5
3.2	Würdigung	5
3.3	Stellungnahme des Bundesfinanzministeriums und Erwiderung des Bundesrechnungshofes	6
4	**Entwicklung des Steuerrechts**	6
4.1	Feststellungen	6
4.1.1	Häufigkeit von Gesetzesänderungen	6
4.1.2	Inhalt von Gesetzesänderungen	7
4.1.3	Folgen der Gesetzesänderungen für den Vollzug der Steuergesetze	8
4.2	Würdigung	8
4.3	Stellungnahme des Bundesfinanzministeriums und Erwiderung des Bundesrechnungshofes	9
5	**Vereinbarungen zwischen Bund und Ländern zur Verbesserung des Vollzugs der Steuergesetze**	9
5.1	Feststellungen	9
5.2	Würdigung	10
5.3	Stellungnahme des Bundesfinanzministeriums und Erwiderung des Bundesrechnungshofes	10

Zugeleitet mit Schreiben des Präsidenten des Bundesrechnungshofes vom 17. Januar 2012 gemäß § 99 der Bundeshaushaltsordnung.

		Seite
6	**Vollzug der Steuergesetze durch maschinelles Risikomanagement im Arbeitnehmerbereich**	10
6.1	Ablauf der Steuerfestsetzung mit maschinellem Risikomanagement	10
6.2	Frühere Prüfungserkenntnisse	11
6.3	Aktuelle Feststellungen	11
6.3.1	Erfassung der steuerlichen Daten	11
6.3.2	Maschinelle Schlüssigkeitsprüfung	11
6.3.3	Turnusprüfung	12
6.3.4	Zufallsauswahl	12
6.3.5	Persönliche Bearbeitung von Risikohinweisen	12
6.4	Würdigung	13
6.4.1	Untersuchungsgrundsatz nach § 88 Abgabenordnung	13
6.4.2	Bearbeitungsqualität	14
6.4.3	Auswirkungen auf den Vollzug der Steuergesetze	14
6.5	Stellungnahme des Bundesfinanzministeriums und Erwiderung des Bundesrechnungshofes	14
7	**Weitere Modernisierung des Besteuerungsverfahrens**	15
7.1	Feststellungen	15
7.1.1	Vereinheitlichung der Steuersoftware durch KONSENS	15
7.1.2	Elektronische Steuererklärung	16
7.1.3	Elektronische Datenübermittlung von Dritten	16
7.2	Würdigung	16
7.2.1	Vereinheitlichung der Steuersoftware durch KONSENS	16
7.2.2	Elektronische Steuererklärung	16
7.2.3	Elektronische Datenübermittlung von Dritten	16
8	**Zusammenfassende Würdigung und Empfehlungen**	17

0 Zusammenfassung

Der Präsident des Bundesrechnungshofes als Bundesbeauftragter für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung veröffentlichte im Jahr 2006 das Gutachten „Probleme beim Vollzug der Steuergesetze“. Der Bundesrechnungshof aktualisiert mit diesem Bericht das Gutachten auf Bitte des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages. Er prüfte dabei insbesondere für die steuerliche Veranlagung der Arbeitnehmer, ob sich der Vollzug der Steuergesetze seit dem Jahr 2006 verbessert hat. Dazu untersuchte er folgende, den Vollzug der Steuergesetze prägende Bedingungen:

- die Entwicklung des Personaleinsatzes und der Anzahl der zu bearbeitenden Steuererklärungen in den Finanzämtern,
- die Entwicklung des Steuerrechts,
- die Vereinbarungen zwischen Bund und Ländern zu Vollzugszielen sowie
- die Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, insbesondere durch das maschinelle Risikomanagement.

Der Bundesrechnungshof hat festgestellt, dass der gesetzmäßige Vollzug der Steuergesetze bei der Veranlagung der Arbeitnehmer weiterhin nicht gewährleistet ist. Im Einzelnen:

0.1 Die Arbeitslage der Veranlagungsstellen war mindestens so angespannt wie im Jahr 2006. Zwischen dem Jahr 2006 und dem Jahr 2009 ging zwar die Anzahl der zu bearbeitenden Steuererklärungen um 1,4 Prozent zurück. Im gleichen Zeitraum setzten die Finanzämter aber 1,9 Prozent weniger Personal in den Veranlagungsstellen ein (Tz. 3).

0.2 Auch in den letzten fünf Jahren hat ein kompliziertes und sich rasch wandelndes Steuerrecht die Arbeit der Veranlagungsstellen und den Vollzug der Steuergesetze erheblich erschwert. Der Bundesbeauftragte für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung hatte seinerzeit im Durchschnitt 7,5 Änderungen des Einkommensteuergesetzes pro Jahr festgestellt. Nunmehr hat sich die durchschnittliche jährliche Änderungshäufigkeit auf fast 10 Änderungen pro Jahr erhöht. Die Beschäftigten der Finanzämter mussten neben den vielen Gesetzesänderungen zahlreiche neue Anwendungsschreiben des Bundesfinanzministeriums aufnehmen und anwenden. Sie mussten geschult werden und sich immer wieder auf neue Verfahren und Vordrucke einstellen.

Inhaltlich stellte der Bundesrechnungshof im Einkommensteuerrecht nur punktuelle Vereinfachungen fest. Eine durchgreifende, die Arbeit der Finanzämter erleichternde Steuerrechtsvereinfachung hat das Bundesfinanzministerium bislang nicht – auch nicht mit dem Steuervereinfachungsgesetz 2011 – auf den Weg gebracht (Tz. 4).

0.3 § 21a Finanzverwaltungsgesetz sieht vor, dass das Bundesfinanzministerium zur Verbesserung und Erleichterung des Vollzugs der Steuergesetze mit den obersten Finanzbehörden der Länder Vollzugsziele vereinbart. Seit Einführung des § 21a Finanzverwaltungsgesetz sind fünf Jahre vergangen, die Vereinbarung von Vollzugszielen steht jedoch noch am Anfang. Da Vereinbarungen über konkrete Vollzugsziele für das Jahr 2011 erst mit drei Ländern geschlossen wurden, konnten sie noch keine Wirkungen zeigen (Tz. 5).

0.4 Ein großer Schritt zu einer bundesweit kompatiblen Steuersoftware wird im Jahr 2012 gemacht sein, wenn weitgehend eine einheitliche Software für das Besteuerungsverfahren eingesetzt wird. Die notwendige Modernisierung des Besteuerungsverfahrens wird damit jedoch noch nicht vollzogen.

Den Ländern ist es gelungen, die Quote der elektronisch mit ELSTER abgegebenen Einkommensteuererklärungen seit dem Jahr 2005 von 15 auf 30 Prozent zu erhöhen.

Die Einführung der Pflicht für Versicherungsträger, den Finanzbehörden Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge sowie Rentenbezüge elektronisch mitzuteilen, war ein wichtiger Baustein für eine vollelektronische Veranlagung. Der Vollzug der Steuergesetze wurde aber dadurch beeinträchtigt, dass die Daten nicht immer zum Zeitpunkt der Veranlagung vorlagen und abgeschlossene Veranlagungen wieder aufgegriffen werden mussten (Tz. 7).

0.5 Inzwischen wenden alle Länder für die Arbeitnehmerveranlagung ein maschinelles Risikomanagement an. Ein programmgesteuerter Filter bestimmt, im Wesentlichen anhand von Wertgrenzen, ob die Steuer maschinell festgesetzt wird (risikoarmer Fall) oder ob der Fall durch Beschäftigte der Finanzämter persönlich zu prüfen ist (risikobehafteter Fall).

Der Bundesrechnungshof stellte fest, dass das maschinelle Risikomanagement die Schlüssigkeit der Angaben der Steuerpflichtigen nur zum Teil prüfte und es dadurch zu unzutreffenden Steuerfestsetzungen kam. Die als risikoarm eingestuften und maschinell anerkannten Werbungskosten enthielten häufig unschlüssige Angaben. Der Anteil der Fälle mit unschlüssigen Angaben lag bei den unterschiedlichen Werbungskosten zwischen 34 und 100 Prozent. Da der Risikofilter nur Zahlen miteinander abglich, war er oft nicht in der Lage zu erkennen, ob dem Grunde nach ein steuerlich berücksichtigungsfähiger Sachverhalt vorlag. Dies zeigt, dass die Finanzbehörden mit dem derzeitigen Risikomanagement ein Verfahren gewählt haben, das bestimmte Sachverhalte systematisch ohne jede Prüfung durchwinkt, wenn festgelegte Wertgrenzen nicht überschritten sind. Bei der Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen führte dies dazu, dass sie in 80 bis 90 Prozent der Fälle gewährt wurde, ohne dass die Finanzämter die Anspruchsvoraussetzungen im Einzelfall prüften. Damit erfüllen die Finanzämter nicht ihren Auftrag nach § 85 Abgabenordnung, die Steuern gesetzmäßig festzusetzen, und

sie verletzen den Untersuchungsgrundsatz nach § 88 Abgabenordnung. Danach sind sie verpflichtet, die Angaben in den Steuererklärungen zumindest daraufhin zu prüfen, ob sie unklar, widersprüchlich oder unvollständig sind.

Daneben bearbeiteten die Beschäftigten auch die risikobehafteten Fälle oft fehlerhaft und setzten die Steuern unzutreffend fest. Bei den fünf häufigsten Werbungskostenarten betrugen die Fehlerquoten zwischen 36 und 68 Prozent.

Eine unzureichende Bearbeitung der Steuererklärungen hat weitreichendere Konsequenzen als vor Einführung des Risikomanagements. Das maschinelle Risikomanagement unterstellt im Folgejahr den Wert als geprüft und wendet hierauf seinen Vergleichsmaßstab zum Erkennen eines steuerlichen Risikos an. Damit schreibt sich der Fehler in vielen Fällen in die Zukunft fort.

Der Bundesrechnungshof hält im Ergebnis den gesetzmäßigen Vollzug der Steuergesetze bei der Veranlagung der Arbeitnehmer weiterhin nicht für gewährleistet (Tz. 6).

0.6 Nach Ansicht des Bundesrechnungshofes ist ein maschinelles Risikomanagement grundsätzlich geeignet, im Arbeitnehmerbereich einen gesetzmäßigen und gleichmäßigen Vollzug der Steuergesetze zu erreichen. Voraussetzung ist aber eine grundlegende Vereinfachung des Steuerrechts, so dass die Schlüssigkeit der Angaben der meisten Steuerpflichtigen maschinell geprüft werden kann. Hierzu müsste insbesondere der Werbungskostenabzug grundlegend neu geordnet werden.

Daneben hält der Bundesrechnungshof eine entscheidende Weiterentwicklung des maschinellen Risikomanagements und der Steuererklärungsvordrucke für erforderlich. Solange komplexe Einzelvorschriften die Voraussetzungen für Steuerminderungen regeln, müssten diese Voraussetzungen im Steuererklärungsvordruck abgefragt und auf Schlüssigkeit geprüft werden. Für den Bundesrechnungshof ist es nicht hinnehmbar, dass beispielsweise Steuerermäßigungen oder Werbungskosten ohne jede Prüfung anerkannt werden.

Solange das Steuerrecht nicht grundlegend vereinfacht und das maschinelle Risikomanagement nicht verbessert ist, muss das Risikomanagement durch persönliche Sichtung ergänzt werden, um die Gesetzmäßigkeit der Besteuerung und den Untersuchungsgrundsatz zu gewährleisten. Die persönliche Sichtung kann sich dabei auf die Schlüssigkeit der Sachverhalte beschränken, bei denen eine maschinelle Schlüssigkeitsprüfung nicht möglich ist (Tz. 8).

1 Anlass und Gegenstand der Untersuchung

Der Bundesrechnungshof kommt mit seiner Untersuchung einer Bitte des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages nach, das im Jahr 2006 erschienene Gutachten[1] des Bundesbeauftragten für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung (Bundesbeauftragter) über den Vollzug der Steuergesetze zu aktualisieren.

Der Bundesbeauftragte hat in seinem Gutachten bemängelt, dass die Finanzämter die Steuergesetze nicht mehr gesetzmäßig und gleichmäßig vollzogen hatten. Hauptursache waren die angespannte Arbeitslage, die komplizierten und ständig geänderten Steuergesetze und eine Flut von Verwaltungsanweisungen.

Der Bundesrechnungshof untersuchte, wie sich die Lage der Steuerverwaltung seit dem Jahr 2006 entwickelt hat. Dazu analysierte er insbesondere folgende, den Vollzug der Steuergesetze prägende Bedingungen: Entwicklung des Personaleinsatzes und der Anzahl der zu bearbeitenden Steuererklärungen in den Finanzämtern (Tz. 3), Entwicklung des Steuerrechts (Tz. 4), Vereinbarungen zwischen Bund und Ländern zur Verbesserung des Vollzugs der Steuergesetze (Tz. 5), maschinelles Risikomanagement (Tz. 6) sowie weitere Maßnahmen zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens (Tz. 7). Der Bundesrechnungshof prüfte auch die Qualität der Steuerfestsetzung. Er konzentrierte sich dabei auf die Veranlagungen mit Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit (Arbeitnehmerveranlagung), weil sie mit über 21 Millionen Steuerfällen den größten Teil der insgesamt 38 Millionen Steuerfälle ausmachen. Außerdem hat sich hier das Besteuerungsverfahren durch das maschinelle Risikomanagement seit dem Jahr 2006 grundlegend verändert. Der Bundesrechnungshof legte den Schwerpunkt seiner Untersuchung dabei auf die Werbungskosten.

Der Bundesrechnungshof führte örtliche Erhebungen beim Bundesfinanzministerium und in Finanzämtern aus allen Ländern durch.

2 Rechtliche Grundlagen für den Gesetzesvollzug

Die Finanzämter haben in einem jährlich wiederkehrenden Rhythmus 38 Millionen Steuerfestsetzungen vorzunehmen. Nach § 85 Abgabenordnung (AO) haben sie die Steuern nach Maßgabe der Gesetze gleichmäßig festzusetzen und zu erheben. Sie sind dabei verpflichtet, den Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln und alle für den Einzelfall bedeutsamen Umstände zu berücksichtigen. Dies bedeutet allerdings nicht, dass sie jeden Einzelfall bis ins letzte Detail überprüfen müssen. Sie wären ansonsten nicht in der Lage, die in einem Massenverfahren anfallenden Arbeiten zu bewältigen und damit den Gesamtvollzug zu gewährleisten. Die Finanzämter sind aber nach dem Untersuchungsgrundsatz (§ 88 AO) verpflichtet, Unschlüssigkeiten nachzugehen. Die Angaben des Steuerpflichtigen sind schlüssig, wenn die vorgetragenen Tatsachen die begehrte Rechtsfolge eintreten lassen und

[1] Gutachten des Präsidenten des Bundesrechnungshofes als Bundesbeauftragter für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung über die Probleme beim Vollzug der Steuergesetze, Band 13 der Schriftenreihe des Bundesbeauftragten für Wirtschaftlichkeit in der Verwaltung, 2006.

der Sachvortrag nicht offensichtlich widersprüchlich, unklar oder unvollständig ist.

3 Personaleinsatz und Anzahl der Steuererklärungen

Der Bundesbeauftragte hatte seinerzeit den unzulänglichen Vollzug der Steuergesetze u. a. auf die angespannte Arbeitslage in den Finanzämtern zurückgeführt. Diese wird in den Veranlagungsstellen im Wesentlichen von der Anzahl der jährlich zu bearbeitenden Steuererklärungen und der Anzahl des eingesetzten Personals bestimmt. Die große Zahl der zu bearbeitenden Steuererklärungen hatte dazu geführt, dass die Qualität der Bearbeitung in den Hintergrund gedrängt worden war. Um Arbeitsrückstände abzubauen, hatten mehrere Finanzämter in „Grünen Wochen“ oder „Durchwinktagen“ für einen bestimmten Kreis von Fällen auf eine Prüfung der Angaben in den Steuererklärungen verzichtet.

Der Bundesrechnungshof untersuchte, wie sich der Personalbestand und die Anzahl der zu bearbeitenden Steuererklärungen seit dem Jahr 2006 entwickelt haben.

3.1 Feststellungen

Seit dem Jahr 2006 hat sich der Personalbestand in den Veranlagungsstellen bundesweit wie folgt entwickelt (Angabe in Vollzeitäquivalenten[2]):

[2] Maßeinheit für die fiktive Anzahl von Vollzeitbeschäftigten einer Organisationseinheit bei Umrechnung aller Teilzeitarbeitsverhältnisse in Vollzeitarbeitsverhältnisse.

Der Personalbestand in den Veranlagungsstellen ist seit dem Jahr 2006 um 812 Vollzeitäquivalente und damit um 1,9 Prozent gesunken.

Die Anzahl der Steuererklärungen für die Einkommen-, Körperschaft-, Umsatz- und Gewerbesteuer sowie der Feststellungserklärungen, die in den Jahren 2006 bis 2009 zu bearbeiten waren, hat sich wie folgt entwickelt (siehe Abbildung 2).

Bundesweit ist die Anzahl der zu bearbeitenden Steuererklärungen seit dem Jahr 2006 um 540 799 und damit um 1,4 Prozent gesunken.

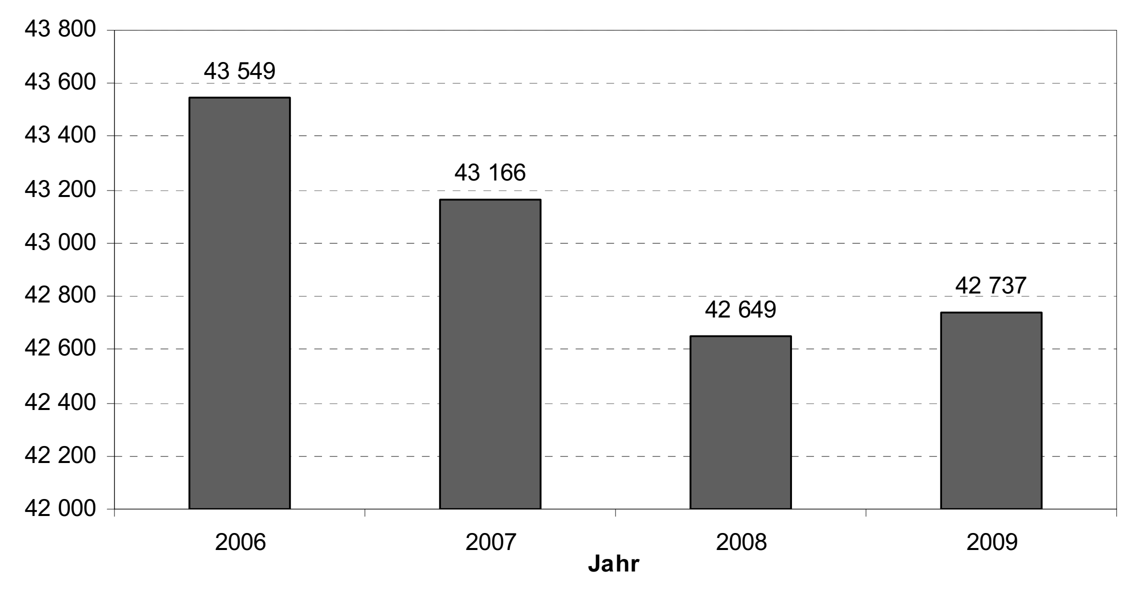
Um zu vergleichbaren Angaben für die Aufgabenerledigung trotz unterschiedlicher Organisationsformen der Finanzämter zu gelangen, einigten sich die Länder auf verallgemeinernde Kennzahlen. Für den Veranlagungsbereich ermittelten sie die erledigten Fälle je Normvollzeitäquivalent. Hierzu rechneten sie die unterschiedlichen länderspezifischen Arbeitszeiten auf einen Standard um und fassten für den Bereich der Einkommensteuer Arbeitnehmerveranlagungen, sonstige Veranlagungen und Feststellungen zusammen. Im Jahr 2009 veranlagte in diesem Bereich ein Normvollzeitäquivalent durchschnittlich 5,4 Prozent mehr Fälle als im Jahr 2007.

3.2 Würdigung

Obwohl die Anzahl der Steuererklärungen zwischen dem Jahr 2006 und dem Jahr 2009 um 1,4 Prozent gesunken ist, hat sich die Arbeitslage in den Veranlagungsstellen nicht verbessert, denn im gleichen Zeitraum ist ihr Personalbestand um 1,9 Prozent zurückgegangen. Durchschnittlich mussten somit die Beschäftigten im Jahr 2009

Abbildung 1

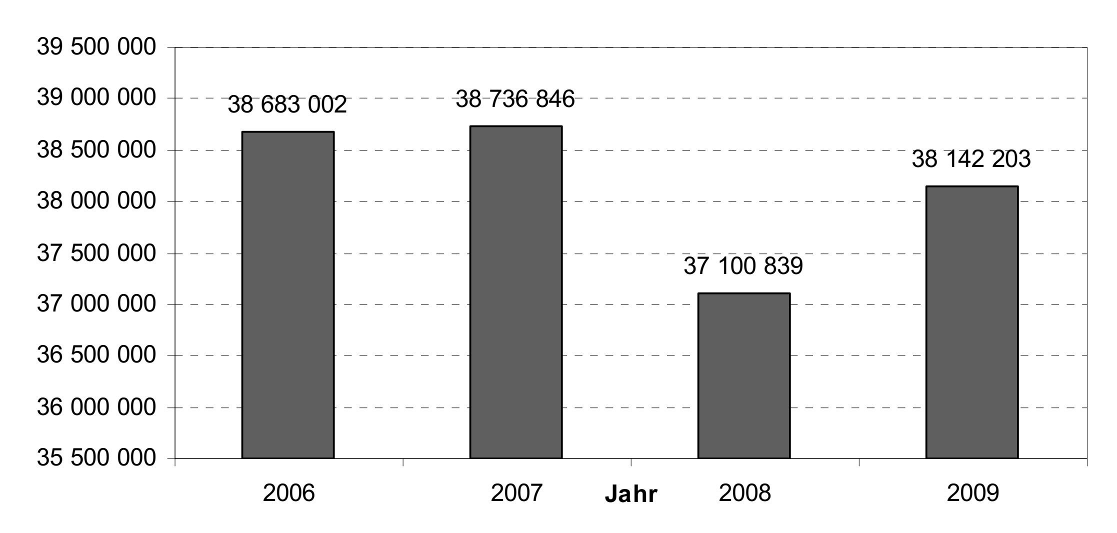




(Quelle: Angaben des Bundesfinanzministeriums)

Abbildung 2

Anzahl der Steuererklärungen



(Quelle: Antwort der Bundesregierung vom 9. April 2010 auf eine Kleine Anfrage, Bundestagsdrucksache 17/1351. Die Anzahl der Einkommensteuererklärungen ab dem Jahr 2008 ist teilweise hochgerechnet. Zusammenveranlagte Ehegatten zählten als ein Fall.)

mehr Steuererklärungen bearbeiten als im Jahr 2006. Auch die um 5,4 Prozent erhöhten Erledigungszahlen je Normvollzeitäquivalent deuten darauf hin. Eine der wesentlichen Bedingungen für einen gesetzmäßigen Vollzug der Steuergesetze hat sich damit seit dem Jahr 2006 nicht verbessert.

3.3 Stellungnahme des Bundesfinanzministeriums und Erwiderung des Bundesrechnungshofes

(1) Das Bundesfinanzministerium hat darauf hingewiesen, dass aus den erhöhten Erledigungszahlen je Normvollzeitäquivalent nicht geschlossen werden könne, die Belastung der Beschäftigten sei dauerhaft gestiegen. Möglicherweise sei die höhere Produktivität nicht primär auf die Personalreduzierung zurückzuführen. Zudem habe der Bundesrechnungshof Änderungen der Arbeitsabläufe, beispielsweise durch die Einführung eines maschinellen Risikomanagements, nicht berücksichtigt.

(2) Der Bundesrechnungshof hält an seiner Auffassung fest, dass sich die Arbeitslage in den Veranlagungsstellen nicht verbessert hat. Er stellte fest, dass sich die Zahl der durchschnittlich zu bearbeitenden Steuererklärungen in den letzten Jahren weiter erhöhte. Wie sich das maschinelle Risikomanagement auf den Vollzug der Steuergesetze auswirkte, stellt der Bericht unter Tz. 6 dar.

4 Entwicklung des Steuerrechts

Der Bundesbeauftragte war im Jahr 2006 zu dem Ergebnis gekommen, dass das komplizierte und sich ständig ändernde Steuerrecht die Arbeit der Veranlagungsstellen außerordentlich erschwerte. Der Bundesrechnungshof untersuchte, ob sich an diesem Zustand seither etwas veränderte.

4.1 Feststellungen

4.1.1 Häufigkeit von Gesetzesänderungen

Die für die jährliche Veranlagung wichtigen Gesetze, das Einkommen-, das Umsatz-, das Körperschaftsteuergesetz und die Abgabenordnung, wurden in den Jahren 2006 bis 2010 durch insgesamt 102 Gesetze geändert. Allein im Einkommensteuergesetz, das für nahezu 27 Millionen Steuerpflichtige maßgebend ist, wurden in diesem Zeitraum 428 Bestimmungen durch 48 Gesetze geändert. Dies bedeutet, dass das Einkommensteuergesetz im Durchschnitt alle fünf Wochen geändert wurde. Demgegenüber hatte der Bundesbeauftragte 97 Änderungsgesetze in dem Zeitraum 1993 bis 2005 festgestellt. Ein Vergleich beider Ergebnisse zeigt, dass sich die durchschnittliche Änderungshäufigkeit pro Jahr von seinerzeit 7,5 auf aktuell 9,6 erhöhte.

Am häufigsten waren folgende Bereiche von Änderungen betroffen (siehe Abbildung 3).[3]

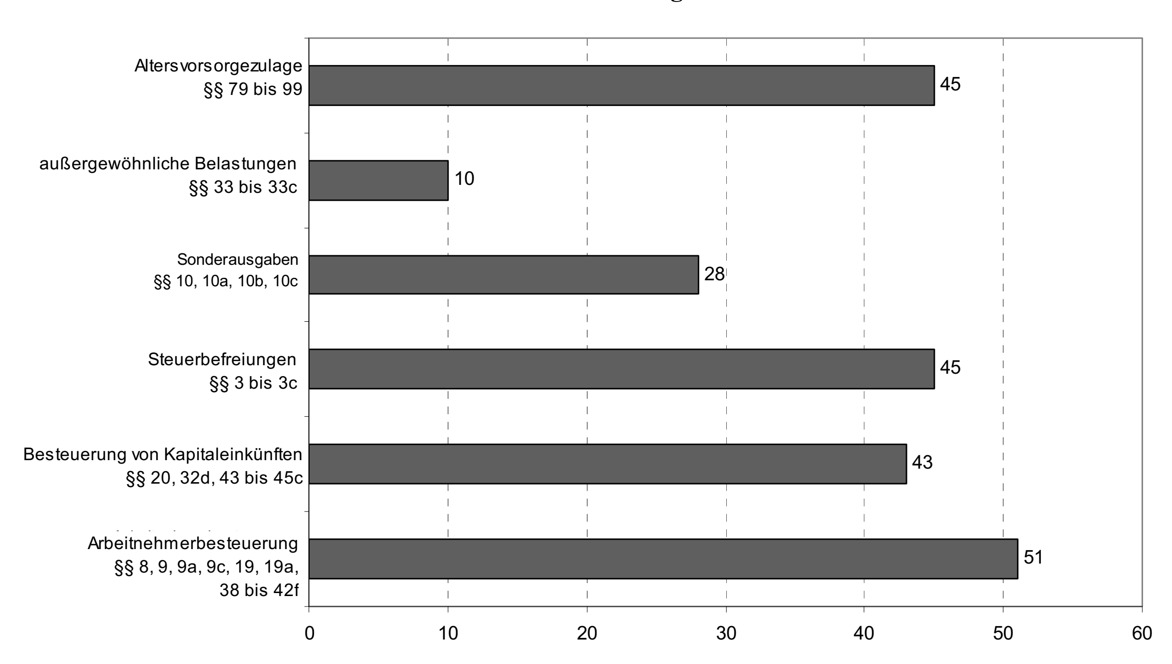
Alle diese Bereiche entfalten eine große Breitenwirkung, denn sie betreffen Lebenssachverhalte von Millionen von Steuerpflichtigen.

Auch Einzelnormen wurden im Betrachtungszeitraum häufig geändert: So hob der Gesetzgeber im Jahr 2006 § 33c Einkommensteuergesetz (EStG) zum steuerlichen Abzug von Kinderbetreuungskosten auf. Gleichzeitig schuf er vier neue Bestimmungen, wonach Aufwendungen für die Betreuung von Kindern wie Werbungskosten, Betriebsausgaben oder als Sonderausgaben steuermindernd berücksichtigt werden konnten. Diese unterschiedlichen Anspruchsgrundlagen führte er ab 2009 in einer

[3] Die Änderungen der Anwendungsvorschriften (§§ 52 und 52a EStG) blieben außer Betracht.

Abbildung 3

Häufigkeit von Änderungen in einzelnen Bereichen des Einkommensteuergesetzes



Vorschrift zusammen. Eine neuerliche Korrektur enthält das Steuervereinfachungsgesetz 2011. Danach sind die Kinderbetreuungskosten nur noch als Sonderausgaben zu berücksichtigen. Ein weiteres Beispiel mit ähnlicher Breitenwirkung ist die Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen nach § 35a EStG. Diese führte der Gesetzgeber ab dem Jahr 2003 ein und änderte sie seitdem fünf Mal, zum Teil sehr grundlegend. Solch häufige Änderungen erschwerten nach Aussagen der Beschäftigten in den Finanzämtern die rechtlich einwandfreie Umsetzung der Vorschriften. Sie müssten stets nachhalten, wann welche Gesetzesfassung mit welchem Regelungsinhalt anzuwenden sei.

4.1.2 Inhalt von Gesetzesänderungen

Den Inhalt von Gesetzesänderungen untersuchte der Bundesrechnungshof danach, ob sie den Finanzämtern den Vollzug der Steuergesetze erleichterten. Wegen der Leitfunktion des Einkommensteuerrechts für das Veranlagungsverfahren konzentrierte er sich dabei auf die einkommensteuerlichen Rechtsänderungen.

Viele Bestimmungen sind lang und schwer verständlich formuliert. So werden die Voraussetzungen für den neu gefassten steuerlichen Abzug von Spenden in § 10b Absatz 1 EStG mit 441 Wörtern beschrieben. Einen vergleichbaren Umfang hat die Regelung zur steuerlichen Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen (§ 10 Absatz 2 bis 4a EStG).

Vor dem Steuervereinfachungsgesetz 2011 gab es kein Steuergesetz, das sich schwerpunktmäßig der Steuerrechtsvereinfachung widmete. Bis dahin vereinfachten Einzelregelungen punktuell das Einkommensteuerrecht, beispielsweise führten sie einen einheitlichen Fördersatz für Spenden ein und erleichterten den Nachweis für haushaltsnahe Dienst- und Handwerkerleistungen. Einige Einzelmaßnahmen, die der Steuerrechtsvereinfachung dienen sollten, wie die Abschaffung des Sonderausgabenabzugs von Steuerberatungskosten oder die Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer, erschwerten dagegen, wie Befragungen der Beschäftigten in den Finanzämtern ergaben, die Veranlagung. Demnach haben sich vermehrt Abgrenzungsfragen ergeben, die zu Streitigkeiten führten. Neu ausgestaltete und neu geschaffene Ausnahme- und Abzugstatbestände, wie für Kinderbetreuungskosten oder das Faktorverfahren für den Lohnsteuerabzug (§ 39f EStG), hätten das Steuerrecht insgesamt komplizierter statt einfacher gemacht.

Die Abgeltungsteuer sollte „zu einer erheblichen steuerlichen Entlastung sowie zur drastischen Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens von Kapitaleinkünften“ führen.[4] Der Bundesrechnungshof stellte in einer anderen Untersuchung bei sechs Finanzämtern fest, dass die meisten Steuerpflichtigen auch weiterhin ihre Kapitalerträge erklärten. Einen Vereinfachungseffekt konnten die Beschäftigten in den Finanzämtern noch nicht feststellen.

[4] Begründung Allgemeiner Teil des Regierungsentwurfs für ein Unternehmensteuerreformgesetz 2008, Seite 61 der Bundesratsdrucksache 220/07.

Mit dem Steuervereinfachungsgesetz 2011 verfolgt die Bundesregierung das Ziel, die „Steuerpraxis zu vereinfachen, vorhersehbarer zu gestalten und von unnötiger Bürokratie zu befreien“. Nach der Gesetzesbegründung ist „der […] Gesetzentwurf ein wichtiger Schritt auf dem Weg zur Vereinfachung des deutschen Steuerrechts […], um Steuerzahler und Steuerverwaltung spürbar von Erklärungs- und Prüfaufwand im Besteuerungsverfahren zu entlasten“. Aus zahlreichen Vorschlägen zur Steuerrechtsvereinfachung, u. a. von der Finanzministerkonferenz, von Landesfinanzministerien und Fachverbänden, wählte das Bundesfinanzministerium für den Gesetzentwurf 30 Maßnahmen aus. Dazu gehörten,

– den Arbeitnehmer-Pauschbetrag von 920 auf 1 000 Euro anzuheben,
– Erstattungsüberhänge von Sonderausgaben im Jahr des Zuflusses zu erfassen,
– für die steuerliche Berücksichtigung von Kindern und für das Kindergeld auf die Einbeziehung des Einkommens volljähriger Kinder zu verzichten,
– die Veranlagungsarten für Eheleute zu reduzieren,
– die abgeltend besteuerten Kapitaleinkünfte für die Ermittlung der zumutbaren Eigenbelastung bei außergewöhnlichen Belastungen und für das Spendenabzugsvolumen außer Betracht zu lassen.

Den Vereinfachungsgehalt von einzelnen Maßnahmen beurteilten betroffene Fachverbände, die Ländersteuerverwaltungen und Experten in der öffentlichen Anhörung des Finanzausschusses am 11. Mai 2011 kritisch.[5] Dies betraf u. a. die Anhebung des Arbeitnehmer-Pauschbetrags.

4.1.3 Folgen der Gesetzesänderungen für den Vollzug der Steuergesetze

Um dem Anwender den Regelungsinhalt der Steuervorschriften zu erschließen und zugleich für eine einheitliche Rechtsanwendung zu sorgen, gab das Bundesfinanzministerium im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder jährlich rund 100 BMF-Schreiben heraus. In den Jahren 2006 bis 2009 ergingen allein zum Einkommensteuergesetz 229 neue BMF-Schreiben. Damit kam durchschnittlich jede Woche ein weiteres hinzu. Zur Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen gibt es mittlerweile das fünfte BMF-Schreiben. Nicht nur die Anzahl, sondern auch der Umfang bereiteten den Finanzämtern zunehmend Schwierigkeiten. Beispiele für besonders umfangreiche Anweisungen waren in jüngster Vergangenheit die Anwendungsschreiben zur Abgeltungsteuer und zur steuerlichen Förderung der privaten Altersvorsorge und betrieblichen Altersversorgung, die im Einkommensteuerhandbuch 2010 zusammen nahezu 150 Druckseiten einnehmen. Derart umfangreiche Anwendungsschreiben mussten die Finanzämter den Beschäftigten regelmäßig durch Schulungen vermitteln.

Gleichzeitig gab das Bundesfinanzministerium in den letzten Jahren mehrere Schreiben heraus, in denen es die weiterhin geltenden BMF-Schreiben auflistete. Darin nicht angegebene BMF-Schreiben hob es damit auf, um die Normenflut einzudämmen. Dennoch ist die Anzahl der gültigen BMF-Schreiben im Einkommensteuerrecht vom 1. Januar 2005 bis 1. Januar 2009 um 144 gestiegen.[6]

Weitere Folge der vielen Rechtsänderungen waren geänderte Steuerformulare. Der Mantelbogen, der Bestandteil jeder Einkommensteuererklärung ist, wurde in den letzten fünf Jahren an mehr als 20 Stellen umgestaltet.

Normänderungen beeinflussen auch das maschinelle Steuerfestsetzungsverfahren. Folglich mussten die Programme laufend überarbeitet werden. Dabei wirkt sich die erforderliche Ermittlung der für die Steuerpflichtigen günstigsten Variante (Günstigerprüfung) erschwerend aus, insbesondere bei den abzugsfähigen Vorsorgeaufwendungen[7], weil sie Nebenrechnungen erforderten. Auch die Programmierung der Abgeltungsteuer bereitete Schwierigkeiten, so dass die Veranlagungsarbeiten für den Veranlagungszeitraum 2009 beeinträchtigt waren. Erst im Frühjahr 2011 konnten bundesweit alle Fälle dieses Veranlagungszeitraums maschinell gerechnet werden. Neben den Günstigerprüfungen erschwerten auch gesetzliche Wahlrechte die Programmierung. So machen die im Zusammenhang mit der Abgeltungsteuer eingeführten Wahlmöglichkeiten nach § 32d Absatz 4 oder Absatz 6 EStG zusätzliche Berechnungen erforderlich.

4.2 Würdigung

In den Jahren 2006 bis 2010 hat sich die durchschnittliche jährliche Änderungshäufigkeit des Einkommensteuergesetzes erhöht: Es kam im Durchschnitt zu fast 10 Änderungen pro Jahr; die Untersuchung des Bundesbeauftragten hatte noch 7,5 Änderungen ergeben. Viele der genannten Rechtsänderungen und BMF-Schreiben betrafen weit verbreitete Lebenssachverhalte (Tz. 4.1.1). Dementsprechend stark waren die Finanzämter allein von den Änderungen im Einkommensteuerrecht betroffen.

Für die Komplexität des Steuerrechts ist aber nicht allein die Anzahl der Änderungen maßgeblich, sondern auch deren Inhalt. Die Neuerungen bei den Kinderbetreuungskosten zeigen, wie kompliziert auch neue Regelungen sind und wie häufig sie manchmal geändert wurden. Die zahlreichen neuen, teilweise sehr umfangreichen und auch schwer verständlichen Gesetze gewährleisten in der Regel nicht, dass sich ihr Inhalt dem Anwender allein durch Lesen des Wortlauts erschließt. Sie erfüllen damit

[5] Pressemitteilung der Bundessteuerberaterkammer vom 22. März 2011; Stellungnahme des Bundesrats vom 18. März 2011 zur Gesetzesvorlage, Bundesratsdrucksache 54/11(B); hib – heute im Bundestag Nummer 192, Newsletter des Deutschen Bundestages vom 11. Mai 2011.

[6] Antwort zu Frage 13 der Bundestagsdrucksache 17/2895.

[7] Um die Höhe der abzugsfähigen Vorsorgeaufwendungen für den Veranlagungszeitraum 2009 zu ermitteln, sind bis zu fünf Berechnungen notwendig, die überdies im Steuerbescheid nicht abgebildet werden können.

nach Ansicht des Bundesrechnungshofes nicht den Anspruch auf Verständlichkeit.

Die ungebrochene Änderungsflut hat im Ergebnis das Steuerrecht komplizierter statt einfacher gestaltet. Im Einkommensteuerrecht gab es bis zur Verabschiedung des Steuervereinfachungsgesetzes 2011 nur wenige und nur punktuelle Vereinfachungen. Auch die mit der Abgeltungsteuer angestrebte drastische Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens hat sich in den Finanzämtern bisher noch nicht eingestellt. Ob tatsächlich eine Vereinfachung eintreten wird, kann erst nach mehreren Jahren beantwortet werden.

Es fehlt weiterhin an einer durchgreifenden Steuerrechtsvereinfachung, die die Arbeit der Finanzämter spürbar erleichtert. Der Handlungsbedarf ist auch durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011 nicht weniger dringend geworden. Mit der Anhebung des Arbeitnehmer-Pauschbetrags oder dem Wegfall der Einkommensgrenzen bei der Berücksichtigung von volljährigen Kindern werden zwar Steuerpflichtige und Steuerverwaltung von Erklärungs- und Prüfungsaufwand entlastet. Allerdings lässt die geringe Anhebung des Arbeitnehmer-Pauschbetrags die vereinfachende Wirkung dieser Maßnahme im Urteil von Experten zweifelhaft erscheinen. Gleichwohl ist nach Auffassung des Bundesrechnungshofes das Steuervereinfachungsgesetz ein erster Schritt, das Steuerrecht zu vereinfachen, dem jedoch weitere folgen müssen.

Nicht nur die vielen Gesetzesänderungen, sondern auch deren Folgen belasteten die tägliche Arbeit in den Veranlagungsstellen. Die Beschäftigten mussten immer wieder neue BMF-Schreiben aufnehmen und anwenden. Die BMF-Schreiben bieten ihnen zwar eine Hilfestellung. Der Umfang vieler BMF-Schreiben zeigt jedoch, wie komplex die Rechtsänderungen waren. Die Beschäftigten mussten geschult werden und sich immer wieder auf neue Vordrucke und Verfahren einstellen. Gleichzeitig mussten sie dafür sorgen, dass der Gesamtvollzug von 27 Millionen Einkommensteuererklärungen gewährleistet ist. In besonderem Maße belastet es die Finanzämter, wenn komplexe Rechtsänderungen nicht rechtzeitig programmiert werden können. Dann können sie bestimmte Steuererklärungen nicht oder nur vorläufig ohne den jeweiligen Sachverhalt bearbeiten. Dies führt wiederum zu Nachfragen von Steuerpflichtigen, die zu beantworten sind.

Das Bemühen des Bundesfinanzministeriums, die Normenflut einzudämmen, indem es neuerdings mitteilt, welche BMF-Schreiben noch gelten, ist anzuerkennen. Es greift aber zu kurz, weil es die Ursache, das komplizierte und schwer verständliche Steuerrecht, nicht angeht. Im Ergebnis hat sich die Zahl der Rechtsänderungen und der BMF-Schreiben erhöht. Die Regelungsflut besteht fort.

Da die Steuergesetze in den letzten Jahren nicht beständiger geworden und nur punktuelle Steuerrechtsvereinfachungen gelungen sind, erschwert das komplexe und sich rasch wandelnde Steuerrecht auch weiterhin erheblich den Gesetzesvollzug durch die Finanzämter.

4.3 Stellungnahme des Bundesfinanzministeriums und Erwiderung des Bundesrechnungshofes

(1) Das Bundesfinanzministerium hat die Anzahl der Gesetzesänderungen in den Jahren 2006 bis 2010 bestätigt. Es hat jedoch darauf hingewiesen, dass allein aus der Anzahl der Gesetzesänderungen grundsätzlich keine Rückschlüsse auf deren Komplexität gezogen werden könnten. Im Übrigen räumt es ein, dass dem Steuervereinfachungsgesetz weitere Schritte folgen müssen, um das Steuerrecht zu vereinfachen.

(2) Der Bundesrechnungshof weist darauf hin, dass er aus der Zahl der Gesetzesänderungen keine Rückschlüsse auf deren Komplexität gezogen hat. Er hat die Gesetzesänderungen auch danach untersucht, ob sie den Finanzämtern den Vollzug der Steuergesetze erleichterten (vgl. Tz. 4.1.2). Dabei kommt er zu dem Ergebnis, dass die Gesetze nach wie vor schwer verständlich sind (vgl. Tz. 4.2). Der Bundesrechnungshof hält deshalb an seiner Auffassung fest, dass das komplexe und sich rasch wandelnde Steuerrecht den Gesetzesvollzug durch die Finanzämter erheblich erschwert.

5 Vereinbarungen zwischen Bund und Ländern zur Verbesserung des Vollzugs der Steuergesetze

Der mit dem Föderalismusreform-Begleitgesetz im Jahr 2006 eingeführte § 21a Finanzverwaltungsgesetz (FVG) sieht vor, dass Bund und Länder zur Verbesserung und Erleichterung des Vollzugs der Steuergesetze Vollzugsziele vereinbaren. Der Bundesrechnungshof untersuchte, ob sich der Vollzug der Steuergesetze dadurch verbessert hat.

5.1 Feststellungen

§ 21a FVG sah zunächst vor, dass das Bundesfinanzministerium mit Zustimmung der Länder gemeinsame Vollzugsziele bestimmt. Die Zustimmung der Länder galt als erteilt, wenn eine Mehrheit der Länder nicht widersprach. Vereinbarungen über Vollzugsziele sollten den Vollzug der Steuergesetze verbessern, erleichtern und vereinheitlichen. Die Verhandlungen mit allen Ländern waren schwierig. Im November 2007 einigten sich das Bundesfinanzministerium und die Länder auf einige allgemein gehaltene Ziele, wie zeitnahe Steuerfestsetzungen mit hoher Qualität.

Da es nicht gelungen war, mit den Ländern gemeinsame konkrete qualitative und quantitative Vollzugsziele zu vereinbaren, modifizierte der Gesetzgeber im Jahr 2009 den § 21a FVG. Die Vorschrift sieht nun vor, dass die oberste Finanzbehörde jedes Landes mit dem Bundesfinanzministerium bilateral Vollzugsziele für ihre Steuerverwaltung vereinbart. Ziel ist ein Verwaltungscontrolling auf Bundesebene. Grundlage soll ein vom Bundesfinanzministerium mit Zustimmung der obersten Finanzbehörden der Länder bestimmter Rahmenkatalog mit Leistungskennzahlen sein. Das Bundesfinanzministerium vereinbarte als Pilotprojekt mit den ersten drei Län-

dern Vollzugsziele für das Jahr 2011. Diese Vereinbarungen legten ausschließlich quantitative Ziele fest, z. B. Durchlaufzeiten oder Erledigungsquoten für die Einkommen- oder Körperschaftsteuerveranlagung. Die mit den Ländern vereinbarten Vollzugsziele betrafen zum Teil verschiedene Bereiche. So vereinbarte nur ein Land ein Vollzugsziel für die Betriebsprüfung. Auch die Zielwerte für das Jahr 2011 unterschieden sich (beispielsweise unterschiedliche Durchlaufzeiten). Für das Jahr 2012 verhandelt das Bundesfinanzministerium mit fünf Ländern über die Vereinbarung von Vollzugszielen. Außerdem strebt es Vereinbarungen mit weiteren Ländern an.

5.2 Würdigung

Da die Vereinbarung von gemeinsamen Vollzugszielen davon abhing, dass die Länder nicht mehrheitlich widersprachen, konnte das Bundesfinanzministerium mit ihnen zunächst für das Jahr 2008 nur allgemein gehaltene Vollzugsziele festlegen, die nicht über Selbstverständlichkeiten zur Ausführung der Gesetze hinausgingen. Diese Vereinbarung konnte sich deshalb nicht auf den Vollzug der Steuergesetze auswirken.

Nach der Modifizierung des § 21a FVG vereinbarte das Bundesfinanzministerium mit drei Ländern zwar konkrete Vollzugsziele zur Arbeitsmenge und zu Durchlaufzeiten für das Jahr 2011. Wegen der kurzen Geltungsdauer und der begrenzten Anzahl der teilnehmenden Länder konnten die Vereinbarungen aber noch nicht den Vollzug der Steuergesetze beeinflussen.

Seit Einführung des § 21a FVG sind fünf Jahre vergangen und die Vereinbarung der Vollzugsziele steht mit einem Pilotprojekt noch am Anfang. Nach Einschätzung des Bundesrechnungshofes könnten die Vereinbarungen ein erster Schritt für einen besseren und einheitlichen Vollzug der Steuergesetze sein. Hierzu müssten künftig jedoch zwei Voraussetzungen erfüllt werden:

- Zum Ersten muss es dem Bundesfinanzministerium in Zukunft gelingen, mit allen Ländern zu allen wesentlichen Aufgaben der Finanzämter Vollzugsziele mit vergleichbaren Zielwerten zu vereinbaren. Erstrecken sich die vereinbarten Vollzugsziele nur auf einen Teil der Aufgaben, besteht die Gefahr, dass die Finanzämter diese Aufgaben besser, andere Aufgaben aber umso schlechter erfüllen.
- Zum Zweiten muss es dem Bundesfinanzministerium gelingen, mit den Ländern auch qualitative Vollzugsziele zu definieren und zu vereinbaren. Nur mit qualitativen Zielen kann der gesetzmäßige Vollzug der Steuergesetze verbessert werden, da sich die Gesetzmäßigkeit nicht über quantitative Merkmale wie Durchlaufzeiten oder Arbeitsmengen messen lässt.

5.3 Stellungnahme des Bundesfinanzministeriums und Erwiderung des Bundesrechnungshofes

(1) Das Bundesfinanzministerium hat darauf hingewiesen, dass es frühzeitig bestrebt war, Vollzugsziele mit den Ländern zu vereinbaren. Es habe mit den Ländern bereits vor Inkrafttreten der Neuregelung vereinbart, im Rahmen eines mehrjährigen, stufenweisen Pilotprojekts das System aufzubauen, zu erproben und zu evaluieren.

Das Bundesfinanzministerium teilt die Einschätzung des Bundesrechnungshofes, dass sich der Vollzug der Steuergesetze nur verbessern wird, wenn in Zukunft zu allen wesentlichen Aufgaben der Finanzämter Vollzugsziele vereinbart werden. Entgegen der Auffassung des Bundesrechnungshofes umfassten die Vereinbarungen bereits qualitative Ziele. So seien zur Gewährleistung einer zeitnahen Steuerfestsetzung angemessene Durchlaufzeiten vereinbart worden.

(2) Der Bundesrechnungshof erkennt an, dass sich das Bundesfinanzministerium um die Vereinbarung von Vollzugszielen bemüht hat. Es sollte seine Anstrengungen verstärken, um schnellstmöglich mit allen Ländern Vollzugsziele zu vereinbaren.

Nach Ansicht des Bundesrechnungshofes lässt sich mit der Schnelligkeit einer Steuerfestsetzung nicht ihre Qualität messen. Eine schnelle aber unzutreffende Steuerfestsetzung verbessert den Steuervollzug nicht. Der Erfolg des § 21a FVG wird davon abhängen, ob es Bund und Ländern gelingt, künftig auch qualitative Ziele festzulegen, um einen gleichmäßigen und gesetzmäßigen Steuervollzug zu gewährleisten.

6 Vollzug der Steuergesetze durch maschinelles Risikomanagement im Arbeitnehmerbereich

Bis zum Jahr 2006 hatten mehrere Länder versucht, durch Einführung maschineller Risikomanagementverfahren die Situation für die Arbeitnehmerveranlagung zu verbessern. Durch die maschinelle Veranlagung risikoarmer Fälle sollten die Beschäftigten der Finanzämter Zeit für eine bessere Bearbeitung risikobehafteter Fälle gewinnen. Da die Länder unterschiedliche Verfahren eingeführt hatten, hat der Bundesbeauftragte in seinem Gutachten die Bestrebungen des Bundesfinanzministeriums begrüßt, bundeseinheitliche Verfahrensweisen festzulegen. Der Bundesbeauftragte hat in einem maschinellen Risikomanagement die Möglichkeit gesehen, die Lage der Steuerverwaltung und ihre Effizienz zu verbessern.

Der Bundesrechnungshof untersuchte, wie sich das maschinelle Risikomanagement im Arbeitnehmerbereich auf den Vollzug der Steuergesetze auswirkte.

6.1 Ablauf der Steuerfestsetzung mit maschinellem Risikomanagement

Inzwischen wenden alle Länder für die Arbeitnehmerveranlagung ein im Wesentlichen einheitliches maschinelles Risikomanagement an. Die Länder sehen vor dem Hintergrund knapper Personalressourcen in einem automationsgestützten Risikomanagement die einzige Möglichkeit, um in Zukunft ihren gesetzlichen Auftrag noch erfüllen zu können. Das maschinelle Risikomanagement wird in

einem Verfahrenskonzept von Bund und Ländern beschrieben.

Für das maschinelle Risikomanagement müssen die Steuererklärungsdaten elektronisch vorliegen. Soweit die Daten nicht elektronisch mit ELSTER[8] übermittelt wurden, müssen die Finanzämter die Daten einscannen oder manuell eingeben. Anschließend entscheidet ein programmgesteuerter Risikofilter, hauptsächlich anhand von absoluten oder im Vorjahresvergleich relativen Wertgrenzen, ob die Steuer maschinell festgesetzt wird (risikoarmer Fall) oder ob der Fall durch Beschäftigte der Finanzämter persönlich zu prüfen ist (risikobehafteter Fall mit einem Risikohinweis). Daneben steuert der Risikofilter auch einige erstmals beantragte Sachverhalte zur Prüfung durch die Beschäftigten aus.

Das maschinelle Risikomanagement sieht außerdem Turnusprüfungen (Tz. 6.3.3) und Prüfungen aufgrund einer Zufallsauswahl (Tz. 6.3.4) vor.

Die risikobehafteten Fälle sind nach dem Verfahrenskonzept lediglich punktuell zu prüfen. Das heißt, die Beschäftigten sollen nur den im Risikohinweis angegebenen Sachverhalt prüfen. Für das Folgejahr legt das maschinelle Risikomanagement diese Daten dem Wertabgleich als geprüft zugrunde.

6.2 Frühere Prüfungserkenntnisse

Im Jahr 2009 hatte der Bundesrechnungshof beanstandet, dass das maschinelle Risikomanagement bei den Arbeitnehmerveranlagungen den Untersuchungsgrundsatz und die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung unzureichend umsetzte.[9] So hatten die Finanzämter teilweise nicht geprüft, ob Steuererklärungen unklare, unvollständige oder widersprüchliche Angaben enthielten. Auch in seinem im Februar 2011 veröffentlichten Bericht[10] über die Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen kam der Bundesrechnungshof zu dem Ergebnis, dass die Finanzämter die Steuerermäßigung in 80 bis 90 Prozent der Fälle gewährten, ohne die Anspruchsvoraussetzungen zu prüfen. Dies war darauf zurückzuführen, dass das maschinelle Risikomanagement nur bei Erreichen bestimmter Wertgrenzen eine Prüfung vorsah.

6.3 Aktuelle Feststellungen

Anhand der Werbungskosten aus nichtselbstständiger Arbeit untersuchte der Bundesrechnungshof in sieben Finanzämtern für den Veranlagungszeitraum 2009 erneut die Arbeitsweise des maschinellen Risikomanagements und die Qualität der Fallbearbeitung.

[8] ELSTER = ELektronische STeuerERklärung.
[9] Bemerkungen des Bundesrechnungshofes 2009, Bundestagsdrucksache 17/77, Nummer 40.
[10] Bericht des Bundesrechnungshofes nach § 99 BHO vom 1. Februar 2011 über die Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen nach § 35a EStG.

6.3.1 Erfassung der steuerlichen Daten

Mussten die Finanzämter die Daten der Steuererklärungen manuell erfassen, sollten die Beschäftigten die Daten zwar nach den Anweisungen der Länder ungeprüft und ohne rechtliche Würdigung in das Steuerfestsetzungsprogramm übernehmen. Allerdings durften die Beschäftigten offensichtliche Fehler korrigieren, die ohne weitere Sachverhaltsaufklärung erkennbar waren. Diese Möglichkeit nutzten sie nur in Einzelfällen.

6.3.2 Maschinelle Schlüssigkeitsprüfung

Das Risikomanagement prüfte bei verschiedenen Sachverhalten, die der Steuerpflichtige erklärte, maschinell die Schlüssigkeit. Dabei verglich der Risikofilter bestimmte Angaben des Steuerpflichtigen miteinander und gab gegebenenfalls einen Risikohinweis. Machte beispielsweise der Steuerpflichtige Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer geltend, gab der Filter einen Risikohinweis, wenn die Anzahl der Fahrten zur Arbeitsstätte genauso hoch war wie bei einem Steuerpflichtigen, der kein Arbeitszimmer unterhielt. Erstmals geltend gemachte Sachverhalte steuerte das maschinelle Risikomanagement zum Teil nur aus, wenn die Aufwendungen einen bestimmten Wert überstiegen. Textangaben zur Art der beantragten Werbungskosten konnte das maschinelle Risikomanagement nicht erkennen.

Der Bundesrechnungshof untersuchte bei den Werbungskosten, zu denen das Risikomanagement nach ausschließlich maschineller Prüfung keinen Risikohinweis gegeben hatte, ob die Voraussetzungen für einen Werbungskostenabzug schlüssig dargelegt waren und auch zu einem Abzug führen durften. Waren Sachverhalte wegen fehlender Unterlagen nicht aufklärbar, beanstandete der Bundesrechnungshof dies nicht. Für die fünf häufigsten Werbungskostenarten stellte er Folgendes fest:

- Bei den Werbungskosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gab das maschinelle Risikomanagement in 76 Prozent der eingesehenen Fälle mit diesen Werbungskosten keinen Risikohinweis. Weil die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte kaum einer Schlüssigkeitsprüfung unterzogen werden kann, setzte der Bundesrechnungshof einen Routenplaner ein. In 52 Prozent dieser Fälle ohne Risikohinweis waren die Anzahl der Arbeitstage oder die Entfernungskilometer zwischen Wohnung und Arbeitsstätte deutlich überhöht. Durchschnittlich wurden dabei je Fall 333 Euro zweifelhafte Werbungskosten anerkannt.
- Da die Steuerpflichtigen oft nicht zwischen Arbeitsmitteln und weiteren Werbungskosten unterschieden, untersuchte der Bundesrechnungshof diese Werbungskosten gemeinsam. Die Aufwendungen für Arbeitsmittel und die weiteren Werbungskosten können eine Vielzahl unterschiedlicher Werbungskosten umfassen, z. B. Aufwendungen für einen Computer oder für die Reinigung von Arbeitskleidung. Die Steuerpflichtigen sollen deshalb die Art der Aufwendungen in Textfeldern erläutern und die Einzelbeträge zu einer

Summe addieren. Das maschinelle Risikomanagement steuerte 85 Prozent der eingesehenen Fälle mit Werbungskosten für Arbeitsmittel und weiteren Werbungskosten nicht zur Prüfung dieser Werbungskosten durch die Beschäftigten aus. 60 Prozent dieser Steuererklärungen enthielten unschlüssige Angaben. Dadurch wurden beispielsweise Kranken- oder Kraftfahrzeugversicherungsbeiträge zu Unrecht als Werbungskosten anerkannt. Je beanstandetem Fall waren durchschnittlich 155 Euro Werbungskosten zweifelhaft.

- In 21 Prozent der Fälle mit Werbungskosten für doppelte Haushaltsführung gab das maschinelle Risikomanagement zu diesen Werbungskosten keinen Risikohinweis. Die Werbungskosten für doppelte Haushaltsführung können unterschiedliche Aufwendungen umfassen, beispielsweise Kosten für Heimfahrten oder für die Unterbringung am Arbeitsort. Die Steuerpflichtigen sollen deshalb die Art der Aufwendungen einzeln angeben und die Einzelbeträge zu einer Summe addieren. In 100 Prozent dieser Fälle stellte der Bundesrechnungshof unschlüssige Angaben fest. Beispielsweise waren Verpflegungsmehraufwendungen für mehr als drei Monate erklärt oder es gab Hinweise auf Arbeitgebererstattungen. Widersprüchliche Angaben erkannte das maschinelle Risikomanagement auch zugunsten der Steuerpflichtigen nicht. Ein Steuerpflichtiger hatte beispielsweise Belege für eine doppelte Haushaltsführung eingereicht, die er in der Steuererklärung nicht aufführte. Insgesamt legten die Finanzämter den Steuerfestsetzungen zu wenig Werbungskosten zugrunde. Je beanstandetem Fall waren durchschnittlich 591 Euro Werbungskosten zweifelhaft.
- 43 Prozent der eingesehenen Fälle mit Werbungskosten für Verpflegungsmehraufwendungen steuerte das maschinelle Risikomanagement nicht zur Prüfung dieser Werbungskosten durch die Beschäftigten aus. Hiervon enthielten 34 Prozent der Steuererklärungen unschlüssige Angaben, weil beispielsweise die Steuerpflichtigen in einem Beruf tätig waren, in dem typischerweise keine Verpflegungsmehraufwendungen entstehen. Je Fall waren dabei durchschnittlich 361 Euro Verpflegungsmehraufwendungen zweifelhaft.

6.3.3 Turnusprüfung

Der Risikofilter steuerte in bestimmten Zeitabständen, z. B. alle vier Jahre, auch einige Sachverhalte zur persönlichen Prüfung aus, die er in der Vergangenheit als risikoarm eingestuft hatte. Solche Turnusprüfungen waren beispielsweise für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vorgesehen. Mit der persönlichen Bearbeitung sollte geprüft werden, ob der erklärte Sachverhalt weiterhin vorlag.

Der Bundesrechnungshof stellte fest, dass ein Teil der Turnusprüfungen bei den Werbungskosten an Wertgrenzen gekoppelt war, z. B. bei Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Dies hatte zur Folge, dass nach Ablauf eines bestimmten Zeitraums nicht alle Fälle, sondern nur diejenigen überprüft wurden, die die festgelegten Wertgrenzen überstiegen.

Der Bundesrechnungshof hat bei seiner Prüfung festgestellt, dass von den von ihm eingesehenen Veranlagungsfällen 2 Prozent für eine Turnusprüfung ausgewählt worden waren.

6.3.4 Zufallsauswahl

Das Verfahrenskonzept sah vor, dass 2 Prozent der Fälle – ungeachtet ihres steuerlichen Risikos – ausgesteuert werden (Zufallsauswahl). Die Zufallsauswahl sollte das maschinelle Risikomanagement unberechenbar gestalten und der Qualitätssicherung dienen. Deshalb sollten in diesen Fällen die Beschäftigten den gesamten Steuerfall prüfen. In den aufgesuchten Finanzämtern stellte der Bundesrechnungshof eine uneinheitliche Weisungslage zur Intensität der Prüfung fest. So waren die Beschäftigten in einigen Finanzämtern gehalten, nur die Schlüssigkeit zu prüfen, in anderen dagegen mussten sie diese Fälle intensiv prüfen.

2 Prozent der vom Bundesrechnungshof eingesehenen Fälle waren Fälle der Zufallsauswahl. 79 Prozent dieser Fälle enthielten aufklärungsbedürftige Angaben, denen die Beschäftigten nicht nachgingen, wie fehlende private Nutzungsanteile für Computer. Sie ließen es auch unbeanstandet, wenn beispielsweise Rechtschutzversicherungen für private Zwecke als Werbungskosten geltend gemacht wurden.

6.3.5 Persönliche Bearbeitung von Risikohinweisen

Nach dem Verfahrenskonzept haben die Beschäftigten die risikobehafteten Fälle nur punktuell, das heißt nur in Bezug auf denjenigen Sachverhalt zu bearbeiten, der zu dem Risikohinweis geführt hat.

Auch hier fand der Bundesrechnungshof unterschiedliche Anweisungen vor, wie der risikobehaftete Sachverhalt zu bearbeiten war. Die Bandbreite reichte von einer überschlägigen Prüfung bis zur intensiven Prüfung. In einigen Ländern blieb den Beschäftigten die Entscheidung über die Intensität der Prüfung überlassen. Nach der Anweisung eines Landes hatten sie dabei „… die aktuelle Arbeitslage zu berücksichtigen. Arbeitsrückstände sind zu vermeiden.“.

Bei der Bearbeitungsqualität[11] zeigte sich für die fünf häufigsten Werbungskosten folgendes Bild:

- Bei den Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gab das maschinelle Risikomanagement in 24 Prozent der eingesehenen Fälle zu diesen Werbungskosten einen Risikohinweis. Hiervon waren 60 Prozent fehlerhaft bearbeitet. Die Beschäftigten der Finanzämter klärten beispielsweise nicht auf, wenn die Zahl der

[11] Zum Prüfungsmaßstab des Bundesrechnungshofes siehe unter Tz. 6.3.2.

geltend gemachten Arbeitstage erkennbar überhöht war. Sie unterließen es fast immer auch, die angegebenen Entfernungskilometer mittels eines Routenplaners zu überprüfen. Es wurden durchschnittlich je Bearbeitungsfehler 630 Euro zweifelhafte Werbungskosten anerkannt.

- 15 Prozent der eingesehenen Fälle mit Arbeitsmitteln oder weiteren Werbungskosten steuerte das maschinelle Risikomanagement zur Prüfung dieser Werbungskosten durch die Beschäftigten aus. Die Beschäftigten bearbeiteten 68 Prozent dieser Fälle fehlerhaft. Sie beanstandeten beispielsweise nicht, dass Steuerpflichtige Aufwendungen doppelt als Werbungskosten geltend machten, oder sie klärten hohe Bewerbungskosten nicht auf. Je Bearbeitungsfehler waren durchschnittlich 605 Euro zweifelhaft.
- In 79 Prozent der eingesehenen Fälle mit doppelter Haushaltsführung gab das maschinelle Risikomanagement einen Risikohinweis zu diesen Werbungskosten. 39 Prozent der Fälle enthielten Bearbeitungsfehler. Die Beschäftigten bemängelten z. B. nicht, dass die Anzahl der geltend gemachten Heimfahrten erkennbar überhöht war. Sie unterließen es häufig auch, die angegebenen Entfernungskilometer mittels eines Routenplaners zu überprüfen. Je Fehler ließen sie durchschnittlich 1 530 Euro zweifelhafte Werbungskosten für doppelte Haushaltsführung zu.
- 57 Prozent der eingesehenen Fälle mit Verpflegungsmehraufwendungen steuerte das maschinelle Risikomanagement zur persönlichen Prüfung dieser Werbungskosten aus. Von diesen Fällen waren 36 Prozent fehlerhaft bearbeitet. Die Finanzämter gingen beispielsweise Hinweisen auf Arbeitgebererstattungen nicht nach. Durchschnittlich wurden je Bearbeitungsfehler 1 233 Euro zweifelhafte Verpflegungsmehraufwendungen anerkannt.

In der Arbeitnehmerstelle eines Finanzamtes durften die Beschäftigten im ersten Halbjahr 2010 unter bestimmten Voraussetzungen darauf verzichten, die Risikohinweise zu bearbeiten. Die vorgesetzte Behörde unterband dieses Vorgehen, nachdem sie davon Kenntnis erhalten hatte. Weitere zwei Finanzämter wiesen die Beschäftigten der Arbeitnehmerstellen seit mehreren Jahren an, die Risikohinweise bis auf wenige Ausnahmen nur überschlägig zu prüfen.

Auch mehrere Landesrechnungshöfe stellten fest, dass die Finanzämter trotz Risikohinweisen häufig die erforderlichen Sachverhaltsaufklärungen unterlassen hatten.[12] Der Rechnungshof der Freien und Hansestadt Hamburg beanstandete, dass die Risikohinweise nur in zwei von drei Fällen bearbeitet worden waren.[13] Der Landesrechnungshof Nordrhein-Westfalen fand bei der Arbeitnehmerveranlagung in mehr als einem Drittel der geprüften Fälle Bearbeitungsfehler vor.[14] Der Rechnungshof Rheinland-Pfalz kritisierte in 75 Prozent der Fälle mit Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung, dass die Finanzämter die Risikohinweise nicht einwandfrei bearbeitet hatten.[15]

6.4 Würdigung

6.4.1 Untersuchungsgrundsatz nach § 88 Abgabenordnung

Der Bundesrechnungshof stellte bei den als risikoarm eingestuften Werbungskosten oft unschlüssige Angaben fest. Die Quoten der Fälle mit unschlüssigen Angaben waren mit

- 52 Prozent bei Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte,
- 60 Prozent bei Arbeitsmitteln und weiteren Werbungskosten,
- 100 Prozent bei doppelter Haushaltsführung und
- 34 Prozent bei Verpflegungsmehraufwendungen

bedenklich hoch. Sie belegen, dass das maschinelle Risikomanagement die Schlüssigkeit der Angaben der Steuerpflichtigen nur unzureichend prüfte. Die Finanzämter entsprachen damit nicht ihrem Auftrag nach § 85 AO, die Steuern gesetzmäßig und gleichmäßig festzusetzen, und sie verletzten den Untersuchungsgrundsatz nach § 88 AO. Danach sind sie verpflichtet, zumindest die Schlüssigkeit der Angaben zu prüfen. Die Finanzbehörden haben die Schlüssigkeitsprüfung bei risikoarmen Sachverhalten dem Risikofilter, also der elektronischen Datenverarbeitung, übertragen. Da der Risikofilter nur Zahlen miteinander abglich, war er jedoch oft nicht in der Lage zu erkennen, ob ein steuerlich berücksichtigungsfähiger Sachverhalt vorgetragen worden war. Dies galt besonders, wenn eine Vielzahl von Werbungskosten, wie bei den Arbeitsmitteln oder weiteren Werbungskosten, zu einer Summe addiert wurde. Erst durch die Erläuterung der Steuerpflichtigen war erkennbar, ob die beantragten Aufwendungen steuermindernd berücksichtigt werden konnten. Diese Erläuterungen konnte der Risikofilter jedoch nicht lesen und auswerten. Machten Steuerpflichtige derartige Aufwendungen geltend und lag der Betrag unterhalb der Wertgrenzen des Risikofilters, ging das maschinelle Risikomanagement von einem schlüssigen Sachverhalt aus. Die Wertgrenzen wirkten insoweit wie gesetzliche Pauschbeträge. Die Finanzämter wendeten damit ein Verfahren an, das bei bestimmten Sachverhalten, wie bei den Arbeitsmitteln oder weiteren Werbungskosten, systematisch von einer Schlüssigkeitsprüfung absah, wenn die Wertgrenzen nicht überschritten waren. Bei den haushaltsnahen Dienstleistungen und Handwerkerleistungen hatte dies dazu geführt, dass die Steuerermäßi-

[12] Beispielsweise Bayerischer Oberster Rechnungshof, Jahresbericht 2010, Nummer 22; Rechnungshof des Freistaates Sachsen, Jahresbericht 2010, Nummer 11.

[13] Rechnungshof der Freien und Hansestadt Hamburg, Jahresbericht 2011, Tz. 577 bis 601.

[14] Landesrechnungshof Nordrhein-Westfalen, Jahresbericht 2007, Nummer 32; ähnlich Landesrechnungshof Nordrhein-Westfalen, Jahresbericht 2011, Nummer 23.

[15] Rechnungshof Rheinland-Pfalz, Jahresbericht 2011, Nummer 8.

gung in 80 bis 90 Prozent der Fälle ohne jede Prüfung der Anspruchsvoraussetzungen gewährt wurde. Nach Auffassung des Bundesrechnungshofes kommen die fehlenden Schlüssigkeitsprüfungen einem systematischen Durchwinken bestimmter Sachverhalte gleich. Dies kann sich auch auf Folgejahre auswirken, weil das maschinelle Risikomanagement für den Wertabgleich auf die gespeicherten Daten des Vorjahres zurückgreift.

Die Finanzämter dürfen zwar den Umfang der Sachverhaltsermittlung am Einzelfall ausrichten und dabei Wirtschaftlichkeitsbetrachtungen einbeziehen. Dieses Recht bezieht sich jedoch ausschließlich auf die Verifikation der Angaben der Steuerpflichten. Die Verpflichtung, die Schlüssigkeit der Angaben zu prüfen, gilt uneingeschränkt. Das hat zur Folge, dass die Schlüssigkeit durch die Beschäftigten geprüft werden muss, wenn das maschinelle Risikomanagement diese Prüfung nicht sicherstellen kann.

Die Mängel bei der maschinellen Schlüssigkeitsprüfung wurden nicht dadurch behoben, dass die Beschäftigten der Finanzämter bei der Dateneingabe offensichtliche Fehler korrigieren durften. Von diesem Recht wurde nur in Einzelfällen Gebrauch gemacht. Außerdem gibt der Untersuchungsgrundsatz den Finanzämtern nicht nur ein Prüfungsrecht, sondern er verpflichtet sie zur Prüfung der Schlüssigkeit.

Auch die Turnusprüfungen konnten die Mängel nicht beheben. Zum einen betrafen sie nur einzelne Sachverhalte und nur 2 Prozent der vom Bundesrechnungshof eingesehenen Fälle. Zum anderen war ein Teil der Turnusprüfungen an Wertgrenzen gekoppelt. Dadurch bezogen sie sich nur auf Sachverhalte, die diese Wertgrenzen überstiegen.

Die Zufallsauswahl konnte die Lücken bei der Schlüssigkeitsprüfung nur in sehr begrenztem Umfang schließen. Statistisch unterlag jeder Fall nur ein Mal in 50 Jahren der Zufallsauswahl.

Im Ergebnis bestätigt die aktuelle Untersuchung die bereits früher erhobene Kritik des Bundesrechnungshofes, dass der Untersuchungsgrundsatz im maschinellen Risikomanagement nur unzureichend umgesetzt wird. Die Feststellungen des Bundesrechnungshofes zeigen, dass die finanziellen Auswirkungen der unzureichenden Schlüssigkeitsprüfung nicht gering sind.

6.4.2 Bearbeitungsqualität

Nach den Feststellungen des Bundesrechnungshofes bearbeiteten die Finanzämter die Risikohinweise nicht zufriedenstellend. Die vom Bundesrechnungshof festgestellten Fehlerquoten zwischen 36 und 68 Prozent sind besorgniserregend hoch und nicht hinnehmbar. Auch mehrere Landesrechnungshöfe hatten die Bearbeitung der Risikohinweise als unzureichend kritisiert.

Die hohen Fehlerquoten erstaunen umso mehr, da die Beschäftigten nach dem Verfahrenskonzept nur den im Risikohinweis aufgegriffenen Sachverhalt zu überprüfen hatten. Die Beschäftigten prüften dennoch nur zum Teil, ob die Aufwendungen auch dem Grunde nach anzuerkennen waren. Erkannten die Finanzämter den vom Risikofilter als kritisch gekennzeichneten Wert ohne die gebotene Prüfung an, hatte dies weitreichendere Konsequenzen als vor Einführung des maschinellen Risikomanagements. Das maschinelle Risikomanagement unterstellte den Wert im Folgejahr als geprüft und wendete hierauf seinen Vergleichsmaßstab an. Wenn das maschinelle Risikomanagement aufgrund dessen den Wert im Folgejahr nicht als kritisch ansah, schrieb sich der Fehler in die Zukunft fort. Anders war die Bearbeitungssituation in der Zeit vor Einführung des maschinellen Risikomanagements. Hier stand der Fall im nächsten Jahr zur erneuten persönlichen Prüfung an und im Vorjahr begangene Nachlässigkeiten konnten behoben werden. Aus diesem Grund haben auch Anweisungen, Risikohinweise nicht oder nur überschlägig zu prüfen, unabsehbare Folgen und sind nicht akzeptabel.

Die hohen Fehlerquoten bei der Bearbeitung, auch bei der Zufallsauswahl, zeigen, dass sich durch den Einsatz des maschinellen Risikomanagements – entgegen seiner Zielsetzung – die Bearbeitungsqualität bei der Arbeitnehmerveranlagung noch nicht verbessert hat.

Auch die unterschiedlichen Anweisungen der Länder, wie intensiv die Risikohinweise und die Zufallsauswahl zu bearbeiten sind, hält der Bundesrechnungshof nicht für vertretbar. Im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung sollte das Bundesfinanzministerium für gleiche Bearbeitungsstandards sorgen.

6.4.3 Auswirkungen auf den Vollzug der Steuergesetze

Nach Einschätzung des Bundesrechnungshofes gewährleistet das gegenwärtige maschinelle Risikomanagement den gesetzmäßigen und gleichmäßigen Vollzug der Steuergesetze noch nicht. Mit seinen systematisch unzureichenden Schlüssigkeitsprüfungen (Tz. 6.4.1) und der hohen Quote an Bearbeitungsfehlern (Tz. 6.4.2), die sich auch auf künftige Jahre auswirken, beeinträchtigte das neue Verfahren den gesetzmäßigen Vollzug der Steuergesetze stärker als die früheren Durchwinkwochen. Während diese nur temporär wirkten, beeinträchtigen die Mängel beim maschinellen Risikomanagement dauerhaft den Vollzug der Steuergesetze. Damit die Steuerverwaltung ihre eigenen Zielvorstellungen verwirklichen und zu einer ordnungsgemäßen Erfüllung ihrer Aufgaben kommen kann, bedarf es umfassender Maßnahmen, wie der Vereinfachung des Steuerrechts und der Weiterentwicklung der Steuererklärungsvordrucke (Tz. 8).

6.5 Stellungnahme des Bundesfinanzministeriums und Erwiderung des Bundesrechnungshofes

(1) Nach Ansicht des Bundesfinanzministeriums verletzen die Finanzämter auch bei Anwendung des maschinellen Risikomanagements den Untersuchungsgrundsatz nicht. Ein Verstoß gegen den Untersuchungsgrundsatz liege nur vor, wenn das maschinelle Risikomanagement nicht in der Lage wäre, auch bei offenkundigen Fehlern

unrichtige Steuerfestsetzungen zu verhindern. Die Beschäftigten hätten aber die Möglichkeit, risikorelevante Steuerfälle zu kennzeichnen und damit eine ausschließlich maschinelle Bearbeitung zu unterbinden. Zusätzlich trügen die Zufallsauswahl und die Turnusprüfungen zu einer ausreichenden Prüfungsdichte bei. Die im Risikofilter enthaltenen Plausibilitätsprüfungen sowie die aus den Festsetzungsprogrammen übernommenen Hinweise würden das Risiko rechtswidriger Steuerfestsetzungen erheblich verringern.

Das verbleibende, verhältnismäßig niedrige Risiko sei bei weniger bedeutenden Steuerfällen in Kauf zu nehmen. Eine flächendeckende Sichtung sämtlicher Steuererklärungen sei mit den begrenzten Ressourcen der Steuerverwaltung nicht möglich. Das maschinelle Risikomanagement sei am besten geeignet, mit den gegebenen Mitteln die Ziele der Gleichmäßigkeit und Gesetzmäßigkeit der Besteuerung zu erreichen.

Das Bundesfinanzministerium verkenne nicht, dass das maschinelle Risikomanagement einer kontinuierlichen Fortführung bedürfe. Es werde diesen Prozess weiterhin aktiv unterstützen. Die Fortentwicklung sei aber mit Hilfe zusätzlicher Kennziffern und damit umfangreicherer Vordrucke nur begrenzt möglich, da eine höhere Abfragedichte zu Ausweichreaktionen der Steuerpflichtigen führe.

(2) Der Bundesrechnungshof hält an seiner Auffassung fest, dass das maschinelle Risikomanagement in seiner jetzigen Ausgestaltung den Untersuchungsgrundsatz verletzt. Nach diesem Grundsatz dürfen Lücken in der Schlüssigkeitsprüfung nicht in Kauf genommen werden. Entgegen der Auffassung des Bundesfinanzministeriums dürfen die Finanzämter offenkundige Fehler auch dann nicht ignorieren, wenn sie sich nur geringfügig auswirken. Denn die Abgabenordnung schränkt den Untersuchungsgrundsatz nicht ein. Die Steuerverwaltung muss daher die Mindestanforderung der Abgabenordnung erfüllen und die Schlüssigkeit der Steuererklärungen prüfen. Das maschinelle Risikomanagement führt aber dazu, dass die Schlüssigkeit bestimmter Sachverhalte systematisch nicht geprüft wird. Wie die Quoten der Fälle ohne Risikohinweis mit unschlüssigen Angaben belegen, handelt es sich trotz Zufallsauswahl und Turnusprüfungen nicht um Einzelfälle. Der Mangel der fehlenden Schlüssigkeitsprüfung wird auch nicht dadurch behoben, dass die Beschäftigen risikorelevante Steuerfälle zur persönlichen Bearbeitung aussteuern können. Denn die Beschäftigen haben diese Möglichkeit nur in Einzelfällen genutzt. Die Möglichkeit, manuell einzugreifen, setzt im Übrigen bereits eine Schlüssigkeitsprüfung durch die Beschäftigten voraus. Diese hat das Bundesfinanzministerium jedoch gerade in seiner Stellungnahme mit dem Hinweis auf begrenzte Personalressourcen abgelehnt.

Die Ansicht des Bundesfinanzministeriums, dass umfangreichere Vordrucke nur begrenzt möglich seien, teilt der Bundesrechnungshof nicht. Das von der Steuerverwaltung verfolgte Ziel einer weitgehend elektronischen Veranlagung kann nur dann erreicht werden, wenn dem System die erforderlichen Informationen vorliegen, um den vorgetragenen Lebenssachverhalt steuerrechtlich würdigen zu können. Ein einfacheres Steuerrecht würde den Umfang der erforderlichen Angaben verringern.

7 Weitere Modernisierung des Besteuerungsverfahrens

Der Bundesbeauftragte hatte in seinem Gutachten für einen besseren Vollzug der Steuergesetze eine bundesweit kompatible Steuersoftware, eine verstärkte elektronische Übermittlung von Steuererklärungen und zusätzliche Daten von Dritten für erforderlich gehalten. Der Bundesrechnungshof untersuchte die Entwicklung dieser Bereiche seit dem Gutachten aus dem Jahr 2006.

7.1 Feststellungen

7.1.1 Vereinheitlichung der Steuersoftware durch KONSENS

Der Bundesbeauftragte hatte bemängelt, dass es Bund und Ländern nicht gelungen war, mit dem Vorhaben FISCUS[16] nach dreizehnjähriger Entwicklungszeit und annähernd 400 Mio. Euro Kosten eine bundesweit kompatible Steuersoftware zu schaffen. Gleichzeitig hatte er die Hoffnung ausgedrückt, dass es beim neuen Vorhaben KONSENS[17], das die Finanzministerkonferenz im Juni 2005 beschlossen hatte, in absehbarer Zeit zu greifbaren Ergebnissen kommen werde.

Mit KONSENS wollen Bund und Länder die Software der Steuerverwaltungen vereinheitlichen und modernisieren, um Effizienzgewinne im Besteuerungsverfahren zu erzielen. So sollen beispielweise eine länderübergreifende elektronische Steueraktenabgabe oder ein maschineller Informationsaustausch zwischen den Finanzämtern über Ländergrenzen hinweg ermöglicht werden. Weiterhin sollen die parallele Entwicklung und Pflege von Software in mehreren Ländern für das Besteuerungsverfahren entfallen.

Bund und Länder rechnen damit, dass bis zum Jahr 2012 ein wesentlicher Schritt zu einer einheitlichen Software für das Besteuerungsverfahren vollzogen sein wird. Dies ist möglich, weil verschiedene Länder dem bereits bestehenden Programmierverbund EOSS[18] beigetreten sind oder funktional erweiterte IT-Verfahren des EOSS-Verbundes einführen werden.

Zu dem Vorhaben, die Steuersoftware grundlegend zu modernisieren, stellte der Bundesrechnungshof bei seinen Prüfungen u. a. fest, dass

- sich die Modernisierung der Kernverfahren (Grundinformationsdienst, Festsetzung und Erhebung) verzögern wird,

[16] FISCUS = Föderales Integriertes Standardisiertes Computer-Unterstütztes Steuersystem.
[17] KONSENS = Koordinierte neue Software-Entwicklung der Steuerverwaltung.
[18] EOSS = Evolutionär Orientierte SteuerSoftware.

– in den nächsten Jahren durch ein begrenztes Gesamtbudget die Fertigstellung und Inbetriebnahme weiterer KONSENS-Produkte gefährdet werden kann und

– es bei einzelnen Projekten immer wieder zu Terminverschiebungen kam.

7.1.2 Elektronische Steuererklärung

Im Jahr 2005 wurden 3,59 Millionen Einkommensteuererklärungen (15 Prozent) elektronisch über das Programm ELSTER eingereicht. Der Bundesbeauftragte hatte angeregt, die Attraktivität des ELSTER-Verfahrens und damit den Anteil elektronischer Steuererklärungen zu steigern.

Die Länder ergriffen verschiedene Maßnahmen, um den Anteil der ELSTER-Erklärungen zu erhöhen. Sie veranstalteten beispielweise Werbetage für ELSTER. Im Jahr 2009 wurden 8,3 Millionen Einkommensteuererklärungen (über 30 Prozent) elektronisch abgegeben.

7.1.3 Elektronische Datenübermittlung von Dritten

Der Bundesbeauftragte hatte in seinem Gutachten empfohlen, für ein wirksames maschinelles Risikomanagement die Informationsbasis der Finanzämter zu verbreitern (z. B. durch Kontrollmitteilungen). Damit die Finanzämter die Angaben der Steuerpflichtigen maschinell prüfen können, müssten die Informationen elektronisch übermittelt werden.

Seit dem Jahr 2006 sind mehrere Pflichten zur elektronischen Übermittlung von Daten geschaffen worden. So führte das Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung[19] die elektronische Datenübermittlung für Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge ein. Die Versicherungsträger haben die Daten bis zum 28. Februar des dem Beitragsjahr folgenden Kalenderjahrs zu übermitteln. Bei den örtlichen Erhebungen beklagten die Finanzämter Probleme bei der Einführung der Datenübermittlung. So lagen beispielsweise die Daten über Krankenversicherungsbeiträge bei der Veranlagung noch nicht vor.

Das Alterseinkünftegesetz[20] verpflichtete die Rentenversicherungsträger und Pensionskassen, einer zentralen Stelle ab dem Jahr 2005 die Rentenbezüge einschließlich der Identifikationsnummer nach § 139b AO mitzuteilen. Das Rentenbezugsmitteilungsverfahren konnte frühestens mit der Vergabe der Identifikationsnummer im Herbst 2008 beginnen. Die Rentenversicherungsträger und Pensionskassen übermittelten schließlich im Herbst 2009 geschätzte 120 Millionen Rentenbezugsmitteilungen für die Jahre 2005 bis 2008. Nach Aussage einiger Finanzämter führte die Auswertung der Rentenbezugsmitteilungen in der Anfangsphase zu erheblicher Mehrarbeit. So mussten wegen des späten Eingangs der Rentenbezugsmitteilungen bereits abgeschlossene Veranlagungen wieder aufgegriffen werden, um die Daten abgleichen zu können.

7.2 Würdigung

7.2.1 Vereinheitlichung der Steuersoftware durch KONSENS

Es ist ein großer Fortschritt, dass in naher Zukunft weitgehend eine einheitliche Software für das Besteuerungsverfahren eingesetzt werden kann. Allerdings ist die notwendige Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, insbesondere der Kernverfahren, noch nicht abgeschlossen.

7.2.2 Elektronische Steuererklärung

Den Ländern ist es gelungen, den Anteil der elektronischen Einkommensteuererklärungen seit dem Gutachten von 15 auf über 30 Prozent mehr als zu verdoppeln. Dies hat den Aufwand der Finanzämter für die Datenerfassung reduziert. Außerdem konnten durch die medienbruchfreie Übertragung der Daten Übertragungsfehler ausgeschlossen werden.

7.2.3 Elektronische Datenübermittlung von Dritten

Die elektronische Datenübermittlung von Dritten kann die Bearbeitung der Steuererklärungen grundsätzlich erleichtern, da den Finanzämtern gesicherte Informationen zur Verfügung stehen. Erst eine elektronische Übermittlung ermöglicht es, die Daten den Erklärungen maschinell beizustellen und zu prüfen. Die elektronische Übermittlung von Daten Dritter erleichtert daher das maschinelle Risikomanagement und macht es effizienter. Die Einführung der Pflicht, den Finanzbehörden Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge sowie Rentenbezüge elektronisch mitzuteilen, war deshalb ein wichtiger Baustein für eine vollelektronische Veranlagung. Der Vollzug der Steuergesetze wurde aber dadurch beeinträchtigt, dass Daten zu Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträgen sowie zu Rentenbezügen nicht zum Zeitpunkt der Veranlagung vorlagen und abgeschlossene Veranlagungen wieder aufgegriffen werden mussten.

Die Einführung von neuen Datenübermittlungspflichten führte fast immer zu Anlaufschwierigkeiten, da die übermittelnde Stelle Programme für die Übermittlung erstellen musste und die Daten in die Software der Steuerverwaltung integriert werden mussten. Deshalb sollte bei der Einführung von elektronischen Datenübermittlungspflichten beachtet werden, dass für die Umsetzung der Vorhaben ausreichend Vorbereitungszeit zur Verfügung steht. Werden die Daten erst verspätet nach Einführung eines automatisierten Verfahrens übermittelt, baut sich eine steigende Zahl von nicht verarbeiteten Mitteilungen auf. So erhielten die Finanzämter im Jahr 2009 alle Rentenbezugsmitteilungen (etwa 120 Millionen) für die Jahre 2005 bis 2008 auf einmal. Die Auswertung dieser Flut von Daten bindet das Personal der Finanzämter. Damit steht weniger Zeit für die üblichen Veranlagungsarbeiten zur Verfügung. Außerdem erhöht sich das Risiko, dass die

[19] Gesetz zur verbesserten steuerlichen Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen vom 16. Juli 2009.

[20] Gesetz zur Neuordnung der einkommensteuerrechtlichen Behandlung von Altersvorsorgeaufwendungen und Altersbezügen vom 5. Juli 2004.

Finanzämter die vielen Mitteilungen zum Teil nicht mehr oder nicht zutreffend auswerten können.

8 Zusammenfassende Würdigung und Empfehlungen

Das Ergebnis der Untersuchung des Bundesrechnungshofes zu den bestimmenden Bedingungen des Vollzugs der Steuergesetze zeigt folgendes Gesamtbild:

– Die Arbeitslage in den Veranlagungsstellen der Finanzämter war weiterhin angespannt, da der Personalbestand seit 2006 etwas stärker gesunken war als die Anzahl der zu bearbeitenden Steuererklärungen.

– Der Vollzug der Steuergesetze wurde auch weiterhin durch ein komplexes und sich rasch wandelndes Steuerrecht erschwert. Eine durchgreifende Steuerrechtsvereinfachung steht weiterhin aus.

– Bund und Länder nutzten die Möglichkeit noch zu wenig, durch die Vereinbarung von Vollzugszielen den Vollzug der Steuergesetze zu vereinheitlichen und zu verbessern.

– Die Einführung des maschinellen Risikomanagements im Arbeitnehmerbereich führte nicht zu den angestrebten Verbesserungen beim Vollzug der Steuergesetze. Das maschinelle Risikomanagement beachtete den Untersuchungsgrundsatz des § 88 AO unzureichend und die Finanzämter prüften die risikobehafteten Fälle nur mangelhaft.

– Ein großer Schritt zu einer bundesweit kompatiblen Steuersoftware wird im Jahr 2012 gemacht sein, wenn weitgehend eine einheitliche Software für das Besteuerungsverfahren eingesetzt wird. Die Umsetzung der Modernisierungsmaßnahmen für das Besteuerungsverfahren dauert jedoch zu lange.

Damit hat sich die Gesamtsituation gegenüber dem vom Bundesbeauftragten festgestellten Zustand trotz stärkerer IT-Unterstützung nicht verbessert. Den gesetzmäßigen Vollzug der Steuergesetze hält der Bundesrechnungshof im Arbeitnehmerbereich weiterhin nicht für gewährleistet. Es besteht unverändert großer Handlungsbedarf, um zu spürbaren Verbesserungen zu kommen:

– Der Bundesrechnungshof hält ein maschinelles Risikomanagement grundsätzlich für geeignet, einen gesetzmäßigen und gleichmäßigen Vollzug der Steuergesetze zu erreichen. Dies erfordert jedoch eine grundlegende Vereinfachung des Steuerrechts, so dass die Schlüssigkeit der Angaben der meisten Steuerpflichtigen maschinell geprüft werden kann. Die Beschäftigten der Finanzämter hätten so ausreichend Zeit für die Prüfung der risikobehafteten Fälle. Hierzu müsste beispielsweise der Werbungskostenabzug bei der Arbeitnehmerveranlagung neu geordnet werden. Das Bundesfinanzministerium sollte deshalb untersuchen, welche Vereinfachungen in Betracht kommen.

– Neben einer grundlegenden Steuervereinfachung hält der Bundesrechnungshof eine entscheidende Weiterentwicklung des maschinellen Risikomanagements und der Steuererklärungsvordrucke für erforderlich. Sollen Fälle ohne Risikohinweise weiterhin ohne Prüfung durch die Beschäftigten veranlagt werden, müssten umfassende Angaben der Steuerpflichtigen und damit umfangreichere Steuererklärungsvordrucke in Kauf genommen werden. Dies gilt so lange, wie die Voraussetzungen für Steuerminderungen durch komplexe Regelungen festgelegt werden.

– Solange das Steuerrecht nicht grundlegend vereinfacht und das maschinelle Risikomanagement nicht verbessert ist, können die Gesetzmäßigkeit der Besteuerung und die Wahrung des Untersuchungsgrundsatzes nur gewährleistet werden, wenn das maschinelle Risikomanagement durch eine persönliche Sichtung der Steuererklärungen ergänzt wird. Die Sichtung kann sich dabei auf die Schlüssigkeit der Sachverhalte beschränken, bei denen eine maschinelle Schlüssigkeitsprüfung nicht möglich ist. Außerdem muss die Bearbeitung der Risikohinweise verbessert und vereinheitlicht werden.

– Das Bundesfinanzministerium sollte mit den Ländern qualitative Vollzugsziele entwickeln und in die Vereinbarungen einbeziehen. Außerdem sollte das Bundesfinanzministerium mit allen Ländern zu allen wesentlichen Aufgaben der Finanzämter Vereinbarungen mit vergleichbaren Zielwerten schließen. Damit erhielten die Länder einen Anreiz, den Vollzug der Steuergesetze im Vergleich mit den anderen Ländern zu verbessern.

Der Bericht ist am 20. Dezember 2011 vom Ausschuss des Großen Senats des Bundesrechnungshofes beschlossen worden.

Bonn, den 17. Januar 2012

Der Präsident
des Bundesrechnungshofes

Prof. Dr. Dieter Engels

Direktor beim Bundesrechnungshof
als Vorsitzender des Ausschusses
des Großen Senats

Andreas Rahm



Gesamtherstellung: H. Heenemann GmbH & Co., Buch- und Offsetdruckerei, Bessemerstraße 83–91, 12103 Berlin, www.heenemann-druck.de
Vertrieb: Bundesanzeiger Verlagsgesellschaft mbH, Postfach 10 05 34, 50445 Köln, Telefon (02 21) 97 66 83 40, Fax (02 21) 97 66 83 44, www.betrifft-gesetze.de
ISSN 0722-8333